

Audience publique du 2 juillet 2008

Recours formé par Monsieur et Madame ..., ...
contre deux bulletins de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23758 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 7 décembre 2007 par Maître Alex KRIEPS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2004 et 2005 émis par le bureau d'imposition Mersch de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 14 mars 2007, en l'absence de décision directoriale intervenue suite à la réclamation introduite le 2 mai 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 7 mars 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 31 mars 2008 par Maître Alex KRIEPS au nom de Monsieur et Madame ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nathalie SCRIPNITSCHENKO en remplacement de Maître Alex KRIEPS et Monsieur le délégué du Gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 juin 2008.

Monsieur et Madame ... sont propriétaires d'une maison sise à L-..., qu'ils ont donnée en location à leur fils pour un loyer mensuel de 396,63 €.

Au titre de leurs déclarations d'impôt pour les années 2004 et 2005, les demandeurs ont déclaré un montant de 4.759,56 € à titre de revenu provenant de la location de biens.

Le 15 février 2007, le bureau d'imposition informa les demandeurs, conformément aux dispositions du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », de ce qu'il envisage de s'écarter de leurs déclarations sur les points suivants :

« *revenu de location de biens*

Maison sise à ...

Le contrat de bail conclu en date du 27 décembre 2001 avec votre fils n'est pas pris en considération du point de vue fiscal. Le bureau procédera à l'imposition de la valeur locative forfaitaire conformément aux dispositions de l'article 98 alinéa 1 n° 5 LIR.

En effet le loyer mensuel stipulé dans le contrat de bail est substantiellement inférieur au loyer usuel et qu'un tiers aurait accepté de payer. Le locataire précédent, notamment, avait accepté un loyer mensuel de plus du double de celui convenu avec votre fils ».

Le 2 mars 2007, le mandataire des demandeurs fit parvenir au bureau d'imposition leurs observations relatives au courrier du 15 février 2007.

Le 14 mars 2007, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 2004 et 2005 conformément aux stipulations de la lettre du 15 février 2007.

Le 2 mai 2007, les demandeurs firent introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », une réclamation dirigée contre les deux bulletins d'imposition relatifs aux années 2004 et 2005.

En l'absence de prise de position directoriale par rapport à leur réclamation, les demandeurs ont fait introduire par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 décembre 2007, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des deux bulletins d'impôt relatifs aux années 2004 et 2005.

En application des dispositions combinées de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 AO, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal à l'encontre des bulletins d'impôt litigieux. Ledit recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leur recours, les demandeurs estiment que c'est à tort que l'administration des Contributions s'est basé sur l'article 98 (1) 5 LIR étant donné qu'ils auraient donné en location l'immeuble en question et qu'ils ne sauraient dès lors être considérés comme occupant à titre personnel dudit immeuble. Ils ajoutent que même s'ils ont donné en location l'immeuble en question à leur fils, il s'agirait bien d'un véritable contrat de location. Le revenu de location provenant de la maison louée à leur fils devrait dès lors être imposé d'après le loyer touché et non pas d'après la valeur locative.

Le délégué du Gouvernement fait valoir que si d'un point de vue formel rien n'empêcherait de reconnaître aux fins de l'article 98 LIR ce contrat valablement conclu entre les demandeurs et leurs fils, et par conséquent de déduire des recettes de loyer les frais d'obtention sinon les frais d'entretien ou de réparation, il faudrait cependant que la formation et l'exécution du contrat correspondraient à ce qui est d'usage entre tiers. Il souligne que les demandeurs auraient touchés de précédents locataires sans lien de parenté des loyers nettement supérieurs, de sorte que le loyer actuel ne tiendrait pas compte du rendement possible. Il en résulterait que la location de ladite maison répondrait à d'autres préoccupations

dans le chef des demandeurs que l'acquisition de recettes ou même la conservation de l'immeuble.

Les demandeurs répliquent que les textes pertinents en la matière ne prévoiraient pas un montant plafond en dessous duquel seule l'imposition du revenu de la valeur locative serait possible. Il importerait peu de savoir que le loyer actuellement touché ne correspondrait pas au loyer qu'ils ont touché d'autres locataires. Ils insistent sur l'existence en l'espèce d'une véritable relation entre bailleur et locataire, d'autant plus que le loyer serait entièrement justifié par les dispositions de la loi du 14 février 1955 et que la fixation du montant du loyer serait considérée comme exacte par l'administration des Contributions. Ils concluent dès lors qu'il y aurait lieu d'imposer le revenu locatif au titre de l'article 98 (1) 1 LIR.

Il résulte d'un contrat de bail conclu le 27 décembre 2001 entre parties que Monsieur ... a donné en location un immeuble sis au ... , c'est-à-dire à côté de son propre domicile, à son fils ... pour une durée de 6 ans moyennant paiement d'un loyer mensuel de 396,63 €.

L'article 98 (1) 1 LIR dispose :

*« Est considéré comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant :
1. de la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles, pour autant que ce revenu n'est pas à classer aux numéros 2 et 3 ci-après. »*

Pour que le revenu provenant de la location de biens tombe sous le champ d'application de l'article 98 (1) 1 LIR, il faut qu'il existe dans le chef du contribuable une intention sérieuse de s'enrichir, de gagner de l'argent au moyen de la location¹.

En l'espèce le contrat de bail est conclu entre Monsieur ... et son fils moyennant mise en compte d'un loyer modéré.

Etant donné qu'il n'est pas contesté par les demandeurs qu'ils avaient touché, pendant les années 1993 et 1999, d'autres locataires sans lien de parenté, des loyers nettement supérieurs variant entre 867,62 et 991,57 €, c'est à bon droit que la partie étatique conclut que la location de la maison en question répond à d'autres préoccupations que l'acquisition de recettes.

En effet même à admettre que la fixation du loyer actuellement réclamé est conforme aux dispositions législatives existant en matière de bail à loyer, il n'en demeure pas moins qu'une location moyennant un loyer nettement supérieur au loyer réclamé actuellement s'avère tout à fait possible, de sorte que les demandeurs en diminuant de leur plein gré le montant du loyer réclamé à leurs fils de presque un tiers du loyer perçu antérieurement ne sont pas guidés par une intention sérieuse de s'enrichir. En effet la dite activité de location est fondée plutôt sur le désir de mettre à disposition de leurs fils une habitation moyennant participation aux frais que sur le désir de gagner de l'argent.

Au vu de ce qui précède, le recours introduit n'est pas fondé.

¹ A. Steichen, Manuel de droit fiscal, Tome 2, Editions Saint-Paul 2006, p. 1211-1212.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire ;

condamne les demandeurs aux frais .

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 2 juillet 2008 par :

Catherine Thomé, premier juge,

Marc Sünnen, juge,

Claude Fellens, juge,

en présence de Arny Schmit, greffier en chef.

Schmit

Thomé